

# Armonización versus coordinación fiscal: imposición sucesoria, patrimonial y exit taxes

Aurora Ribes Ribes  
Universidad de Alicante

## Resumen:<sup>1</sup>

Este trabajo aborda la problemática derivada de la ausencia de armonización europea en tres ámbitos: las sucesiones, el patrimonio y la imposición de salida sobre las personas jurídicas. En materia sucesoria nos aproximaremos a la triple iniciativa (Comunicación, Documento de trabajo y Recomendación) publicada por la Comisión europea en 2011, dirigida a promover la coordinación entre los ordenamientos nacionales. Asimismo, se analizará el status quo del Impuesto sobre el Patrimonio, que prácticamente ha desaparecido en la UE, concluyendo no tanto la necesidad de su armonización cuanto de su reforma.

Por último, examinaremos el gravamen de salida sobre las personas jurídicas previsto en la Propuesta de Directiva europea de 28 de enero de 2016. Esta medida representa un cambio de estrategia por parte de la UE que, por primera vez en sede de impuestos de salida, trata de lograr un progreso cualitativo a través de la armonización.

## Palabras clave:

armonización, sucesiones, patrimonio, impuestos de salida.

## Abstract:

This paper examines the problems derived from the lack of harmonization in the European Union in the following topics: inheritance tax, wealth tax and exit tax on companies. Regarding inheritance taxation, we will deal with the Communication, Working paper and Recommendation published in 2011 by the European Union, in order to promote coordination between member states.

Further, we will analyze the status quo of the wealth tax, abolished in many EU member states, by concluding not the necessity of its harmonization but its urgent reform.

Finally, we will study the exit tax on companies established in the Proposal for a Council Directive published on 28 January 2016. This initiative implies a change of strategy of the EU that, for the first time in the ambit of exit taxation, intends to make progress through harmonization.

## Keywords:

harmonization, inheritances, wealth, exit taxes.

1 El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación «El Plan de acción europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento jurídico español» (DER2015-64816-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de excelencia.

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES: ARMONIZACIÓN VERSUS COORDINACIÓN FISCAL

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) exige que los Estados miembros respeten el Derecho europeo en el ejercicio de su poder tributario, señaladamente la libertad de establecimiento y la libre circulación de personas, bienes y capitales en el Mercado único. La garantía de estos principios y libertades exige evitar las posibles distorsiones fiscales, entendidas como discriminaciones que alteran las condiciones de competencia en un mercado y provocan modificaciones sustanciales en las corrientes normales del tráfico.

La supresión o atenuación de las distorsiones fiscales puede llevarse a cabo, fundamentalmente, a través de dos mecanismos: la coordinación fiscal y la armonización fiscal. La primera -menos ambiciosa- consistiría en adoptar medidas tendentes a eliminar las consecuencias de tales distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero sin afectar a las causas, esto es, respetando la diversidad de sistemas fiscales, de modo que cada Estado miembro conserve su soberanía fiscal. La segunda posibilidad se orientaría hacia la consecución de un proceso de ajuste de los distintos sistemas tributarios con vistas a adaptarlos a los objetivos comunes del Mercado único, lo que conllevaría actuar sobre las causas de distorsión fiscal imponiendo la consiguiente cesión de soberanía de los Estados miembros.

En este sentido, cabe recordar que el TFUE permite la armonización de los sistemas jurídicos nacionales, comprendidos los sistemas fiscales, y que ésta es susceptible de adoptar teóricamente tres enfoques posibles (enfoque igualación, enfoque aproximación y enfoque diferencial). Ahora bien, la falta de autoridad supranacional en la UE con competencias en política fiscal impide, al menos *a priori*, el enfoque igualación, que implicaría la renuncia de los Estados miembros a su soberanía fiscal. De ahí que se haya afirmado que el proceso de armonización en el ámbito europeo es sólo viable desde un enfoque aproximación, que posibilite el acercamiento gradual de los sistemas tributarios de los Estados miembros para corregir únicamente las distorsiones fiscales que impidan o dificulten la realización de un Mercado común y, simultáneamente, preserve los márgenes de autonomía inherentes a las políticas fiscales de los Estados miembros.

En este orden de ideas, la armonización de las legislaciones internas ha sido realizada ampliamente en el ámbito de los impuestos indirectos, buena prueba de lo cual son las Directivas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la armonización de los Impuestos especiales. Por lo que respecta a los impuestos directos, la armonización se ha limitado a algunas Directivas reguladoras de las relaciones entre matrices y filiales, fusiones transfronterizas, pago de intereses y cánones entre las empresas de un grupo, así como de la fiscalidad de los productos del ahorro generadores de intereses, sin olvidar la colaboración administrativa en términos de asistencia recaudatoria e intercambio de información.

## 2. LA PROBLEMÁTICA DE LAS SUCESIONES INTERNACIONALES

### 2.1. *El Impuesto sucesorio y la armonización indirecta del TJUE*

El Impuesto sobre Sucesiones constituye una figura existente en casi todos los sistemas tributarios. Únicamente 7 de los 34 países analizados por la OCDE no tienen una imposición significativa sobre sucesiones y donaciones.<sup>2</sup>

Ciertamente, el ISD goza de una honda raigambre en la generalidad de los países desarrollados -a excepción de Australia, Canadá, Estonia, Eslovaquia, Israel, México, Suecia y Suiza,<sup>3</sup> donde ha sido objeto de supresión-, justificándose su existencia en base a las siguientes razones:

#### a. Su objetivo redistributivo.

Concebido como un medio para corregir las desigualdades en el reparto de la riqueza, impidiendo la concentración excesiva de la misma, el impuesto hunde sus raíces en el argumento de la equidad, frecuentemente invocado en la literatura hacendística.

2 Estos países son Australia, Canadá, Estonia, Israel, México, Eslovaquia y Suecia. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014, p.246.

3 Aunque el ISD se ha suprimido en Suiza como impuesto federal, permanece vigente en la mayoría de sus cantones. SCHELLEKENS, M. (ed.) (2013) p.897.

b. Su finalidad recaudatoria.

Consistente en la percepción de ingresos que garanticen el principio de suficiencia financiera.

c. Su carácter complementario respecto del IRPF.

Fruto de la opción legislativa en virtud de la cual el ISD se articula como una figura impositiva tendente a completar el IRPF.

d. Razones político-filosóficas.

La primera aproximación al ISD ha de efectuarse desde una perspectiva filosófica, representada en el pasado por el pensamiento de Harcourt,<sup>4</sup> según el cual «la naturaleza no concede al hombre ningún poder sobre sus bienes terrenales más allá del período de su vida», y monopolizada hoy en día, ciñéndonos a nuestro país, en lo dispuesto en el artículo 33 de la Constitución Española (CE), que reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. La transmisión de un patrimonio a los herederos comporta unas connotaciones políticas evidentes, al depender de la ideología en torno al derecho de propiedad y su dinámica, habiéndose legitimado en esta órbita la existencia del ISD al amparo de razonamientos de justicia social.

Desde la óptica inversa, los motivos que se aducen a favor de su supresión son los siguientes:<sup>5</sup> a) Constituye una limitación del derecho de propiedad privada; b) El gravamen ha perdido el papel redistributivo que se le asignaba tradicionalmente; c) Recae sobre las clases medias y no sobre los grandes patrimonios; d) No es neutral y penaliza la propiedad inmobiliaria; y, e) Genera desigualdades desde el punto de vista territorial, como consecuencia del ejercicio normativo a la baja que de sus competencias han realizado las CCAA.

La reflexión efectuada en este trabajo en torno a la coordinación o armonización a nivel europeo del impuesto -teniendo en cuenta que se en-

4 Con ocasión de la introducción en Gran Bretaña del hoy reformado *Estate Duty* (Impuesto sobre el activo sucesorio o caudal relicto, en contraposición al denominado *Inheritance Tax*, que grava las porciones hereditarias) en 1894, Sir William Harcourt defendió que el derecho del Estado a la imposición sucesoria era anterior al derecho de los particulares sobre la herencia, bien entendido que este último halla su razón de ser en la ley, siendo el Estado libre para fijar las condiciones de la misma. FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J. (1982) p.169.

5 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L. y GARCÍA CARRETERO, B. (2008), pp.13 y 14.

cuentra vigente en la mayoría de los Estados miembros-, se ciñe a la modalidad sucesoria y parte de la premisa de su mantenimiento, sin perjuicio de considerar necesarias determinadas modificaciones normativas en dicho gravamen.

En materia de sucesiones no se ha apreciado hasta fechas recientes una línea común de actuación por parte de la UE, fruto sin duda de la ausencia de consenso doctrinal e institucional acerca de la conveniencia o no de la supresión de este gravamen en los diferentes Estados miembros.<sup>6</sup> No obstante ello, a través de las cuestiones prejudiciales y de las acciones de incumplimiento, tal y como también ha ocurrido en sede de ayudas de Estado, el TJUE ha conformado ya un cierto cuerpo jurisprudencial<sup>7</sup> que ha influido significativamente en los regímenes fiscales de los Estados miembros, eliminando no pocas discriminaciones y restricciones existentes.

Tales pronunciamientos<sup>8</sup> ahondan en el significado que procede otorgar a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales, al prohibir cualquier tipo de discriminación no sólo por razón de la nacionalidad sino también atendiendo a la residencia.

Asimismo, la Comisión Europea lideró en 2011 una triple iniciativa<sup>9</sup> encaminada a promover la coordinación entre los ordenamientos fiscales de los Estados miembros en este terreno, que podría constituir el preludio en un futuro no ya tan lejano de una Directiva fiscal en materia sucesoria.

6 Sobre la situación actual del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en la UE, véase Martín BARAHONA, F. (2011), pp.4-39; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2011).

7 Un estudio detallado de la jurisprudencia del TJUE en este ámbito puede consultarse en: RIBES RIBES, A. (2013, b) pp.305-354.

8 Véanse, entre otros: Asunto C-364/01, Barbier; Asunto C-464/05, Geurts y Votgen; Asunto C-513/03, Van Hilten - van der Heijden; Asunto C-256/06, Jäger; Asunto C-43/07, Arens-Sikken; Asunto C-11/07, Eckelkamp; Asunto C-67/08, Block; Asunto C-132/10, Halley; Asunto C-31/11, Scheunemann; Asunto C-181/12, Yvon Welte; Asunto C-127/12, Comisión Europea y Reino de España; y, Asunto C-522/14, Sparkasse Allgäu.

9 RIBES RIBES, A. (2012), pp.39-44.

## 2.2. La Comunicación y el Documento de trabajo de la Comisión europea

Con el fin de resolver tanto el trato discriminatorio como la doble imposición internacional existente en este ámbito, puestos de manifiesto como consecuencia del notable incremento de la circulación de personas, bienes y capitales en el seno de la UE, la Comisión europea adoptó tres instrumentos<sup>10</sup> tendentes a ofrecer soluciones en esta órbita: la Comunicación,<sup>11</sup> el Documento de Trabajo<sup>12</sup> y, especialmente, la Recomendación,<sup>13</sup> mediante los cuales se trata de paliar las divergencias y graves problemas que la ausencia de tratados internacionales en esta sede, unida a la escasez actual de convenios bilaterales entre los Estados, han contribuido a potenciar, fruto de los distintos puntos de conexión utilizados por los Estados miembros a la hora de gravar el fenómeno sucesorio.<sup>14</sup>

Tomando como premisa genérica, proclamada en la «Europe 2020 strategy»,<sup>15</sup> la conveniencia de que los europeos formen parte activa del Mercado único, otorgándoles para ello la confianza y seguridad necesarias, la Comisión europea comienza recordando en su Comunicación los obstáculos de carácter práctico y legal que en la actualidad disuaden a dichos ciudadanos de ejercitar sus derechos y libertades en el marco de la UE, y enfatiza seguidamente la necesidad de adoptar medidas que garanticen la plena efectividad de tales derechos.<sup>16</sup>

10 Esta iniciativa se dirige, asimismo, a complementar la propuesta de la Comisión sobre una Regulación de la competencia, Derecho aplicable y ejecución de decisiones e instrumentos en materia sucesoria y de creación de un Certificado Europeo de Sucesión, adoptada en octubre de 2009, en la medida en que dicho borrador de Regulación no aborda las cuestiones de índole fiscal que pueden suscitarse al hilo de las sucesiones internacionales.

11 *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, Brussels, 15.12.2011 – COM (2011) 864 final.

12 *Commission staff Working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law*. Accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, Brussels, 15.12.2011 – SEC (2011), 1488 final.

13 Commission Recommendation of 15 December 2011 regarding relief for double taxation of inheritances (2011/856/EU). Official Journal of the European Union L 336/81, 20.12.2011.

14 Sobre la fiscalidad de las sucesiones a nivel internacional, véase MAISTO (2010).

15 COM (2010) 2020.

16 Single Market Act, COM (2011) 206; and, the «EU Citizenship Report», COM (2010) 603.

La materia fiscal no es ajena a dicha problemática, que ya fue abordada por la propia Comisión mediante su Comunicación de 20 de diciembre de 2010 sobre «Removing cross-border tax obstacles for EU citizens». En efecto, la tributación sucesoria es acreedora de no pocas reflexiones tendentes a resolver los problemas que en la actualidad tiene planteados. En esta línea, mientras la Comunicación se centra en el análisis de la doble imposición sucesoria internacional, el citado Documento de trabajo se proyecta sobre la discriminatoria aplicación que, en algunos supuestos, llevan a cabo los Estados miembros de su normativa fiscal sobre las herencias.

La Comisión europea está convencida de la capacidad de los Estados miembros para solventar esta problemática a través de la coordinación de las legislaciones nacionales, sin que sea necesario recurrir a la armonización de sus normativas sucesorias, y así lo afirma expresamente en su Comunicación.<sup>17</sup> En la actualidad, la tributación de las sucesiones en los Estados miembros se sujeta a reglas bien distintas. Salvo Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumanía, Eslovaquia y Suecia, todos los Estados miembros cuentan con impuestos específicos sobre las herencias. Debe advertirse, además, que algunos de los países antes citados gravan también el fenómeno sucesorio, aunque a través de otros tributos, como el Impuesto sobre la renta.

La clave estriba en el divergente ejercicio de su poder tributario que efectúan los Estados en este ámbito, pues mientras unos gravan el objeto, otros sujetan a los causahabientes; mientras unos fijan como punto de conexión la residencia habitual de los herederos, otros atienden a la del causante, o incluso a ambas. Nótese, a mayor abundamiento, que el vínculo personal puede ser, según los Estados, la residencia, el domicilio o la nacionalidad tanto del causante como del heredero y que, como acabamos de señalar, en algunos casos se utiliza más de un criterio de sujeción. La interpretación de tales términos puede, asimismo, diferir, de un territorio a otro, propiciando en no pocas ocasiones la indeseable yuxtaposición de distintos gravámenes estatales o, cuanto menos, un trato fiscal más gravoso respecto a determinados contribuyentes (por ejemplo, los no residentes)

---

17    Communication, op.cit. pp.2 y 6.

o manifestaciones de riqueza. Una situación similar puede plantearse cuando el Estado en cuestión grava bienes situados en su territorio, pese a la inexistencia de conexión personal alguna ni del heredero ni del causante con el citado Estado.

En la realidad práctica, las estadísticas demuestran un notable incremento de la circulación de personas de un Estado a otro de la UE, debido a motivaciones personales, laborales, económicas, etc.<sup>18</sup> Correlativamente, ello ha comportado un incremento de situaciones problemáticas en materia sucesoria, como evidencia el hecho de que nunca antes la Comisión europea hubiera recibido tantas reclamaciones y demandas de ciudadanos sobre este tema como en esta última década. Fiel reflejo de esta realidad son también los numerosos asuntos atinentes a sucesiones, sobre los que se ha pronunciado el TJUE desde 2003.

Precisamente a la sistematización de esta jurisprudencia y de los criterios dimanantes de la misma se orienta el Documento de trabajo publicado por la Comisión europea, en la medida en que en ocho de los diez casos analizados se han detectado aspectos discriminatorios en las normativas nacionales, que deben ser modificados por los legisladores de los Estados miembros. Cabe hacer notar, por otra parte, que los supuestos potencialmente discriminatorios en esta órbita puede que sean muchos más, dado que existen numerosos casos que no llegan al Alto Tribunal, debido al elevado coste que ello implica para los contribuyentes.

### *2.3. Soluciones propuestas a través de la Recomendación de la Comisión europea*

Partiendo de las premisas establecidas tanto en la Comunicación como en el Documento de trabajo, la Comisión Europea pretende ofrecer mediante su Recomendación una serie de soluciones, a través de la ordenación de los distintos criterios de imposición utilizados por los Estados miembros. Según la Comisión, en el estadio actual, los problemas generados pueden resolverse sin

18 El número de ciudadanos europeos que residen en un Estado miembro distinto de su Estado de origen ascendió en 2010 a 12.3 millones, lo que supone un aumento de tres millones en comparación con 2005. Véase *Eurostat data and the Copenhagen Economics Study on Inheritance Taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, August, 2010.



necesidad de acometer una armonización de las normativas sucesorias nacionales; basta con asegurar una interacción más coherente de éstas, lo que sin duda reduciría drásticamente las situaciones de doble imposición o incluso múltiple imposición, permaneciendo no obstante el gravamen de las sucesiones como competencia propia de los Estados miembros.

Ante la práctica ausencia de tratados bilaterales en esta sede, así como la falta de iniciativa de los Estados miembros para renegociar o firmar nuevos convenios, la Recomendación se centra en tratar de mejorar la operatividad de las reglas de imposición nacionales sobre las herencias a efectos de soslayar eventuales situaciones de doble imposición. Téngase en cuenta, en este sentido, que tampoco las medidas unilaterales se reputan idóneas a este fin, atendidas las limitaciones que presentan. En algunos casos, tales medidas no reconocen la deducción de impuestos satisfechos con carácter previo en relación con la misma sucesión, o niegan la deducción de impuestos exigidos a nivel local o regional, etc. Y ello sin olvidar que, en ocasiones, la desgravación fiscal queda sujeta a la decisión de la autoridad competente por lo que, lógicamente, no está garantizada. Todo ello se traduce, como ya apuntamos, en una restricción de los derechos de libre circulación de personas, bienes y capitales en el marco europeo y, en particular, puede provocar dificultades respecto a la transmisión de pequeños negocios empresariales o profesionales cuando fallece su titular.

La Comisión europea propone, de manera alternativa, soluciones encaminadas a la consecución de un Mercado único integral, consistentes bien en el establecimiento de una prelación entre las potestades estatales de gravamen, bien en la concesión de determinadas desgravaciones en los casos en los que dos o más Estados apliquen impuestos sucesorios sobre la misma herencia.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles, la Comisión otorga un derecho prioritario de gravamen, como regla general y de acuerdo con la práctica internacional, al Estado en cuyo territorio se halle radicado el inmueble. En cuanto a los bienes muebles que no formen parte de establecimientos permanentes, se aconseja que el Estado en el que se encuentren los exima de tributación, en el entendimiento de que estos bienes son gravados por el Estado con el que el heredero o el causante tienen una vinculación personal.

En línea con este planteamiento, y tras precisar que la Recomendación se proyecta también sobre los impuestos que gravan las donaciones,<sup>19</sup> en aquellos supuestos en los que éstas son sometidas a tributación bajo el mismo o similar régimen que las herencias, la Comisión europea clarifica el significado de algunas expresiones, tales como «impuesto sucesorio», «desgravación fiscal», «activos» o «vínculo personal», a los efectos de la aplicación de la presente Recomendación. Igualmente, matiza que otras expresiones, como «establecimiento permanente», «nacionalidad», «domicilio», etc., se interpretarán con arreglo al significado que tienen en las respectivas legislaciones domésticas de los Estados miembros.

El objetivo general de la Recomendación se explicita en el punto 3 de la misma, al señalarse que las medidas propuestas persiguen resolver los casos de doble imposición, de modo que el nivel global de tributación sobre una herencia no sea mayor que la presión fiscal que se soportaría si el llamado a gravarla fuera el Estado miembro con tipos impositivos más elevados de la UE. En consonancia con ello, se recomienda a los Estados miembros diseñar un sistema de desgravaciones fiscales llamado a complementar la aplicación de los impuestos sucesorios, que debería caracterizarse de forma diferente en atención a la naturaleza de las distintas situaciones, a saber:

1. Respecto a los bienes inmuebles y a los bienes muebles de establecimientos permanentes.

Un Estado miembro deberá posibilitar la deducción fiscal pertinente en relación con el impuesto exigido por otro Estado miembro sobre los bienes inmuebles situados en este último, así como sobre los bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente radicado en el territorio de este último Estado.

2. Respecto a otro tipo de bienes muebles.

Al margen del caso reseñado con anterioridad, el Estado miembro con el que ni el causante ni el heredero tenga conexión personal alguna, debe abstenerse de aplicar el impuesto sucesorio cuando éste sea exigido por otro Estado

<sup>19</sup> Véase, sobre este extremo, NAVEZ, E. J. (2011).

miembro, en razón al vínculo personal que el causante o causahabiente mantienen con su territorio.

3. Supuestos en los que el causante tenía una conexión personal con un Estado miembro distinto de aquél con el que el heredero está vinculado personalmente.

En esta hipótesis, dado que ambos Estados se hallan legitimados para gravar la sucesión, el Estado con el que el heredero mantiene un vínculo personal queda obligado a paliar la doble imposición internacional que pueda producirse, debiendo articular las correspondientes medidas de desgravación del impuesto satisfecho en el primer Estado.

4. Supuestos de múltiples puntos de conexión personal en relación con una persona.

En el caso de que, en base a la normativa de los distintos Estados miembros, un sujeto presentara lazos personales en relación con más de un territorio, las autoridades competentes de dichos Estados determinarán, a través del procedimiento amistoso previsto en el punto 6, cuál es el Estado miembro que debe suprimir la doble imposición internacional si el impuesto sucesorio se aplica por el Estado con el que el sujeto mantiene un vínculo personal más directo. Este último viene determinado, según la Comisión europea, por los siguientes criterios y de acuerdo con el orden señalado: por la vivienda habitual del contribuyente; por el denominado «centro de intereses vitales»; por el domicilio; o por la nacionalidad del contribuyente; indicándose que cada uno de ellos sólo opera en defecto del anterior criterio.

Por último, se matiza que en el supuesto de figuras distintas de la persona física, tales como asociaciones benéficas, se entenderá que tienen su punto de conexión más directo con el Estado miembro en cuyo territorio radique su sede de dirección efectiva. En cuanto al período de aplicación de la desgravación fiscal, la Comisión europea recomienda a los Estados miembros que éste sea razonable, aludiendo como ejemplo a un plazo de diez años a contar desde la fecha en la que deban satisfacerse los impuestos sobre la sucesión.

Conviene poner de relieve que, aunque en esta ocasión la Comisión europea no adopta medidas legislativas en relación con la doble imposición

internacional, sí anuncia dicha actuación en un futuro próximo, en la hipótesis de que las medidas recomendadas resulten infructuosas. En esta dirección, alienta a los Estados miembros a mejorar la cooperación entre sus autoridades tributarias, incluyendo los niveles local y regional, con el fin de asistir a los contribuyentes afectados por la doble imposición internacional. Asimismo, les emplaza a adoptar una posición coordinada ante la OCDE en las discusiones sobre la imposición sucesoria.

Por su parte, la Comisión europea efectuará una labor de seguimiento sobre las normativas y prácticas de los Estados miembros, con vistas a comprobar si las soluciones propuestas en la Recomendación suponen cambios susceptibles de resolver los problemas detectados en este ámbito. A tal efecto, la Comisión se compromete a publicar un informe sobre el nuevo estado de la cuestión de las sucesiones internacionales en el plazo de tres años a partir de la adopción de la presente Recomendación, sin perjuicio de abordar una propuesta de mayor calado si, a tenor de la evaluación del citado informe, la problemática subsiste.

A la vista de ello, sólo cabe esperar que la iniciativa pionera de la Comisión europea, conjuntamente con la doctrina ya reseñada del TJUE en este ámbito y el esfuerzo de los Estados miembros por adecuarse a tales directrices, cristalicen en una tributación de las sucesiones internacionales más acorde con los principios y libertades propugnados por el Derecho de la UE.

### 3. LA AUSENCIA DE NORMAS ARMONIZADORAS Y LA RENUNCIA AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN LA UNIÓN EUROPEA

Como se ha subrayado, la política armonizadora en el seno de la UE se había centrado casi exclusivamente, hasta fechas recientes, en la imposición indirecta, así como en la fiscalidad de las empresas, no existiendo prohibiciones específicas atinentes al patrimonio. El escaso avance de la armonización europea en este terreno se debe, en parte, a la necesidad apremiante de armonización inmediata exigida por los impuestos indirectos por afectar a la libre circulación de los bienes y a la libre prestación de servicios. En este sentido, la ausencia de una Directiva armonizadora en el ámbito de la imposición directa

responde, primero, a que las disparidades de dichos impuestos no comprometen los intereses económicos estatales, dado que no inciden como factor económico determinante de las decisiones de inversión o establecimiento, por lo que no han preocupado en exceso a los Estados miembros; y, segundo, debido a la consideración de estos impuestos como un instrumento fiscal nacional de política económica, apto para el mantenimiento de un adecuado margen de maniobra para las políticas autónomas de los países europeos.

De hecho, en contraste con los artículos 110 a 113 TFUE, que albergan las disposiciones fiscales en materia de imposición indirecta, refiriéndose concretamente el artículo 113 TFUE<sup>20</sup> a la «armonización» en esta órbita; la única base jurídica que alberga el Tratado para la intervención de la UE en la fiscalidad directa la encontramos en el Capítulo tercero del mismo, denominado «aproximación de las legislaciones» y, en particular, en el artículo 115 TFUE.

Ahora bien, aunque los impuestos directos se venían considerando menos determinantes a efectos de la libre circulación de mercancías, sin perjuicio de afectar a la libre circulación de personas y de capitales; a medida que se va profundizando en la labor de integración económica y, especialmente, tras la consecución de la Unión monetaria, deviene obvio que la falta de coordinación en este ámbito provoca importantes deficiencias en la asignación de recursos, con claras consecuencias en la deslocalización de actividades. La inacción legislativa de la Comisión Europea al respecto ha motivado una cierta actuación invasora de la soberanía tributaria de los Estados miembros por parte de instituciones europeas que carecen de competencias legislativas. Así lo demuestra la creciente jurisprudencia<sup>21</sup> del TJUE y la aparición de nuevos métodos en el ordenamiento tributario europeo, conocidos como *soft law*, pero cuya incidencia en la coordinación fiscal está resultando mucho más efectiva que la explícita cesión de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros.

20 De acuerdo con el tenor literal del artículo 113 TFUE:

«El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento europeo y al Comité económico y social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14».

21 Véase, sobre este punto: RIBES RIBES, A. (2013, a), pp.273-304.

Especial relieve ha adquirido, en esta sede, la jurisprudencia del TJUE que, mediante la observancia del principio de no discriminación en el tratamiento de situaciones comparables y no restricción de las libertades en el marco de la UE, ha marcado una clara tendencia hacia la coordinación fiscal, hasta el punto de convertirse en los últimos años en el inspirador de los comunicados llevados a cabo por la Comisión. Si bien no desconocemos la crítica que ello ha propiciado, al tratarse de una institución que no se concibió para tal fin, no es menos cierto que las interpretaciones del Alto Tribunal han permitido eliminar obstáculos fiscales a la libre circulación y aproximar conceptos tributarios en los ordenamientos internos, pese a no ser normas de rango armonizador.

En este orden de ideas, conviene contextualizar nuestro objeto de estudio, a la vista de la innegable relación que existe entre la situación actual de la imposición patrimonial en los Estados miembros de la UE y la falta de armonización en esta materia. Adviértase que con la expresión «imposición patrimonial» aludimos mayormente al Impuesto sobre el Patrimonio (IP), entendido como impuesto global sobre el patrimonio neto de las personas físicas, pero también a otras figuras impositivas que gravan elementos particulares de riqueza, recayendo por ello sobre bienes individuales como, por ejemplo, los inmuebles.

Siendo la competencia en esta sede de los Estados miembros, sin que se haya establecido límite alguno al que atenerse desde la Comisión Europea, éstos ostentan plena libertad para decidir si exigen o no un IP, así como sobre su configuración, que pueden diseñar como estimen conveniente. Aun cuando la inexistencia de armonización alguna en este campo podría generar, incluso, una competencia desleal entre los Estados, la realidad evidencia que estamos ante un tributo que prácticamente ha desaparecido en la UE.<sup>22</sup> Así ha ocurrido, entre otros ejemplos, en Irlanda, Austria, Dinamarca, Países Bajos, Finlandia, Luxemburgo y Suecia, donde el IP fue derogado expresamente, y en Alemania, donde se halla suspendido por declaración de inconstitucionalidad con efectos a partir del 1 de enero de 1997.

22 Sobre la situación actual del IP en los Estados miembros de la UE, véase van BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed.) (2011), IBFD, y ARRIBAS LEÓN, M. (2011), donde apunta que este efecto *imitación* producido en la UE no ha alcanzado, sin embargo, a otros países europeos que no pertenecen a la misma, tales como Suiza, Noruega o Liechtenstein, donde el IP ha pervivido.

Sólo Francia, Italia y España conservan un gravamen de estas características, si bien cabe precisar que en el país galo se concibe como un tributo de solidaridad que se aplica sobre las fortunas más elevadas (*Impôt de solidarité sur la fortune*); y que en el territorio español se introdujo una bonificación del 100% sobre la cuota, a raíz de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, desde el 1 de enero de 2008 hasta el 1 de enero de 2011, fecha en la que se suprimió dicha bonificación en virtud del Real Decreto ley 13/2011, de 16 de septiembre, con alcance inicialmente limitado a los ejercicios 2011 y 2012. No obstante ello, como consecuencia de la crisis económica, la citada bonificación no ha vuelto a introducirse por parte del Estado español. Se ha de tener en cuenta, además, que la aplicación práctica del IP en España depende en buena medida de la actuación de los legisladores autonómicos, atendidas las competencias normativas cedidas por el Estado a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto, lo que determina la no exigencia *de facto* del IP en algunos territorios.

A nuestro juicio, el patrimonio constituye un índice de capacidad económica que, teóricamente, debería ser objeto de imposición en un sistema fiscal moderno. Se trata de un gravamen apto para la aplicación de tipos progresivos y cumple un importante papel como instrumento de redistribución de la riqueza. Además, facilita la gestión de otros impuestos, como el IRPF, y posibilita el control de la renta, puesto que permite detectar incrementos no justificados de patrimonio e identificar, por ende, posibles delitos contra la Hacienda Pública y delitos de blanqueo de capitales. Los argumentos que abogan por su supresión son asimismo conocidos y se polarizan en torno a la sobreimposición de la renta del titular del patrimonio gravado, así como a las vías de escape que existen para las grandes fortunas, lo que provoca que el peso de la carga tributaria sea soportado por los contribuyentes de clase media. Pese a ello, es evidente que el ordenamiento tributario dispone en la actualidad de mecanismos adecuados para combatir tales distorsiones, que deberían imponer una profunda revisión del mismo -fundamentalmente del mínimo exento, tarifa y límite conjunto con el IRPF-, unida a la previsión de alguna medida para evitar que la tributación por IP sea soslayada por las grandes fortunas, especialmente a través de las Sociedades de inversión de capital variable (SICAV).

En cualquier caso, la teórica pervivencia del IP en España no puede abstraerse de la realidad imperante hoy en el contexto de la UE, donde esta figura ha sido prácticamente abolida. Por esta razón, aunque nos mostramos partidarios de una (reformada) imposición patrimonial, sería ilógico proponer que la UE apruebe normas armonizadoras sobre un impuesto casi inexistente; o bien instar una acción europea para que los Estados introduzcan esta figura en sus respectivos sistemas fiscales. Antes al contrario, el análisis efectuado sólo pretende ofrecer una visión del *status quo* del IP en el contexto europeo, al tiempo que demostrar que, en los ámbitos no armonizados, si algunos Estados miembros adoptan medidas que aligeran la carga tributaria de los contribuyentes, tales decisiones acaban extendiéndose a los restantes Estados miembros, para evitar sufrir una competencia fiscal susceptible de perjudicarles.

Subyace a este planteamiento, lejos ya de la idea de un federalismo fiscal europeo tal y como fue planteado al iniciarse el debate sobre la fiscalidad europea, nuestra concepción de la armonización, entendida no como unificación de sistemas nacionales, sino como coordinación gradual de las disposiciones tributarias de los Estados miembros y, por tanto, nunca como un fin en sí misma, sino como instrumento para alcanzar los objetivos del Mercado interior.

#### 4. LA IMPOSICIÓN DE SALIDA SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LA PROPUESTA DE DIRECTIVA EUROPEA CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE AFECTAN AL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR

##### 4.1. La coordinación europea de la imposición de salida

Al igual que sucede con la CCCTB, el propósito de ordenar jurídicamente a escala europea el tema de los *exit taxes* no es novedoso. Ya en 2006 la Comisión europea evacuaba la «Comunicación sobre imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros».<sup>23</sup>

23 El texto de la Comunicación puede consultarse en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A131060> (consultado el 12 de mayo de 2016).



En aquel momento, el objetivo<sup>24</sup> de la Comisión era mostrar, partiendo de la doctrina del TJUE, cómo los Estados miembros podían hacer compatibles sus normativas sobre impuestos de salida con el Derecho europeo. La pretensión era alcanzar una cierta coordinación, no una armonización, en materia de impuestos de salida entre los Estados miembros.

La coordinación fiscal en materia de imposición directa y, en particular, respecto a la imposición de salida, se presentaba entonces como una vía nueva y alternativa,<sup>25</sup> ante las tradicionales y crecientes dificultades planteadas por la armonización. Y ello porque, como es sabido, los Estados miembros abordan fiscalmente el «problema» de la emigración de formas diversas; de ahí que a lo largo del tiempo hayan diseñado una amplia variedad de impuestos<sup>26</sup> relativos al abandono de la residencia y/o transferencia de activos *extramuros* de su territorio.

Estos trabajos culminaron en la Resolución dictada por el Consejo de la UE el 2 de diciembre de 2008, sobre coordinación de los impuestos de salida.<sup>27</sup> Tras largos e intensos debates se aprobó un documento de compromiso que, pese a englobar en su ámbito de aplicación tanto a las personas físicas como a las jurídicas, no logró la meta propuesta. Ciertamente, la Resolución clarificó cuestiones problemáticas en materia de valoración,<sup>28</sup> pero no consiguió un consenso acerca de cuándo se podía exigir el pago del *exit tax*, aspecto nuclear y de máximo interés para los Estados miembros. En contra de lo declarado por el TJUE en sede de personas físicas, que permitía a los Estados exaccionar el gravamen siempre y cuando su pago se difiriese al momento de venta del activo, los Estados miembros no estaban dispuestos a aceptar que tal exigencia del *exit tax* sobre las personas jurídicas no pudiera realizarse en la fecha de salida de su territorio.<sup>29</sup>

24 Véase, ampliamente, RIBES RIBES, A. (2014, a), pp.89-93.

25 POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. (2010), pp.200-202.

26 European Commission: «*Removing cross-border tax obstacles. Organization and practices in Member States' tax administrations*», Specific Contract No. 10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No. TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY – November 2014, pp.45-46 y 134-135.

27 La Resolución del Consejo de 2008 puede consultarse en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008G1218%2801%29&from=EN> (consultado el 12 de mayo de 2016).

28 RIBES RIBES, A. (2014, a), pp.93-97.

29 Tradicionalmente, la reacción *standard* de los Estados respecto a la transferencia de activos a otra juris-

En definitiva, cabe afirmar que los resultados del proceso de coordinación fiscal en esta materia no han sido los esperados. Por una parte, como apuntábamos, la respuesta a la cuestión más espinosa quedó en el aire y, por otra, se advierte con preocupación que los procedimientos de infracción en este ámbito iniciados por la Comisión desde 2008 hasta la actualidad han sido frecuentes, con las consiguientes condenas del TJUE en numerosos asuntos<sup>30</sup> y, por ende, la obligación de los Estados de reformar sus normativas internas para adecuarlas al ordenamiento europeo.

Esta ausencia de soluciones claras y eficaces, unida al hecho de que los instrumentos utilizados en la coordinación no constituyen sino *soft law*, cuyo cumplimiento no resulta vinculante para los Estados miembros, ha motivado, a nuestro juicio, un cambio de estrategia por parte de la UE que, por primera vez en materia de impuestos de salida, trata ahora de lograr un progreso cualitativo a través de la armonización. Nótese, además, que tales trabajos de coordinación siempre fueron percibidos por los Estados miembros como insuficientes, pues -como se ha señalado- no garantizaban que la Comisión no iniciara un procedimiento de infracción, ni mucho menos que el TJUE dejara de cuestionar la compatibilidad de las normas nacionales con el Derecho europeo.

También desde la doctrina se ha criticado la ausencia de un modelo institucional<sup>31</sup> europeo en esta sede. En definitiva, se aprecia que el problema de los *exit taxes* es claramente europeo, pero no hasta ahora su solución.<sup>32</sup> Las medidas nacionales se han revelado asimismo inservibles para evitar las indeseables situaciones de doble imposición internacional que todavía persisten. Este escenario explica que algunos estudiosos<sup>33</sup> hayan reclamado la necesidad de adoptar un instrumento jurídico vinculante a nivel europeo. Mientras este modelo no se instaure, se acentuará la incertidumbre sobre los regímenes de

dicción ha sido la imposición inmediata. KERGALL, Y. (1986), p.37.

30 Como se apunta desde la doctrina, «la Comisión europea parece ver en estas sentencias una oportunidad para avanzar en una armonización que no resulta posible conseguir por otras vías». POZA CID, R. y SANTIALLA VALLEJO, M. (2010), p.201.

31 DI PIETRO, A. (2009), p.14.

32 CARINCI, A. (2009), p.7.

33 BOERS, S. (2009), p.28; MUTÉN, L. (2009), p.25; PINTO NOGUEIRA, J.F. (2009), p.25.

imposición de salida a nivel nacional, derivada de la precariedad en el otorgamiento de soluciones comunitarias, todo lo cual redundará negativamente en el propio desarrollo del Mercado único.<sup>34</sup>

No han faltado propuestas doctrinales en esta dirección, tanto respecto a las empresas<sup>35</sup> como a las personas físicas, que inciden bien en la instauración de una Directiva que traslade la solución de este tema a los propios Estados, a través de la posibilidad de que las respectivas deudas tributarias resultantes de estos impuestos sean compensadas entre ellos al final del ejercicio;<sup>36</sup> bien en la adopción de una Directiva, con base en la cual las ganancias patrimoniales ficticias serían gravadas por el Estado de la residencia, compartiéndose ulteriormente los ingresos entre ambos Estados.<sup>37</sup>

Con base en todo ello y teniendo en cuenta la «armonización indirecta» desarrollada por el TJUE en estos últimos años, no es de extrañar que la UE haya decidido dar un paso más y abordar la vidriosa temática de los *exit taxes* mediante una Propuesta de Directiva. Se aprovecha para ello la oportunidad que brinda el Proyecto BEPS, entre cuyas acciones, ciertamente, no se incluye la imposición de salida, si bien sí se participa de la misma filosofía que imbuye aquella iniciativa.

A nuestro juicio, empero, el proceso de armonización pretendido tampoco está exento de dificultades, debiendo añadirse a los obstáculos tradicionales los propios de la época actual. En efecto, debe recordarse que en lo que concierne a los asuntos de imposición directa, la UE requiere generalmente la unanimidad. Ello exige que la propuesta o iniciativa legislativa de la Comisión deba aprobarse por la totalidad de los Estados miembros que, no olvidemos, integran un grupo cada vez más numeroso y con intereses muy diferentes, si no contradictorios.

En nuestra opinión, un proceso de armonización se reputa mucho más complejo en la actualidad que en épocas pasadas, atendido el número más amplio y heterogéneo de países que han de alcanzar el acuerdo. A ello cabe

34 RIBES RIBES, A. (2014, a), p.297.

35 RÖDER, E. (2014), pp. 586-596.

36 TERRA, B.J.M. y WATTEL, P. (2008), p.70.

37 KOTANIDIS, S. (2004), p.382.

añadir la cesión de soberanía que tal iniciativa comportaría, lo que, en el actual contexto de creciente competencia fiscal desleal, motiva que nos mostremos escépticos ante tal proyecto.

Sea como fuere, lo cierto es que la UE ha presentado la propuesta de Directiva al amparo del artículo 115 TFUE, razonando a mayor abundamiento el riguroso cumplimiento de todos los principios en juego en este ámbito. Desde la óptica del principio de subsidiariedad, la intervención de la UE únicamente debe producirse en la medida en que los objetivos planteados no puedan ser alcanzados mediante una actuación de los Estados miembros. En este punto, la Comisión se apoya en la ineficacia de cualquier medida europea relativa a la imposición de salida, en la hipótesis de que cada Estado miembro continuara aplicando su propia normativa. Tal y como demuestra la experiencia acumulada, los objetivos propuestos no pueden ser cumplidos, según la Comisión, a través de la acción individual y descoordinada de los Estados miembros, lo que demanda una regulación a nivel europeo de la imposición de salida sobre las personas jurídicas.

La Propuesta de Directiva presentada cumple también con el principio de proporcionalidad que, como es sabido, exige que ninguna de las medidas a adoptar exceda de lo necesario para lograr los objetivos previstos en el TFUE. En este plano, se argumenta que la Propuesta representa la respuesta más proporcionada a los problemas detectados. Teniendo en cuenta el elevado riesgo de prácticas de evasión fiscal en este marco, señaladamente en términos de erosión de la base y traslado de beneficios, la Comisión defiende que esta iniciativa pretende crear condiciones de inversión más favorables en el Mercado único, con un previsible descenso al mismo tiempo de los costes fiscales. Por esta razón, el objetivo es revisar la configuración de los impuestos de salida para adecuarlos a la realidad imperante, si bien sólo en la medida necesaria para crear un mecanismo conjunto de protección y mejora del funcionamiento del Mercado único.

Aun cumpliendo los controles preliminares de legalidad/legitimidad, subsidiariedad y proporcionalidad, en nuestra opinión, la Propuesta de Directiva formulada plantea no pocos problemas procedimentales para su aprobación, al tiempo que encierra numerosos interrogantes no sólo en lo que respecta a su configuración, sino también a su hipotética aplicación -en caso de llegar

adoptarse- y a su encaje con los convenios de doble imposición internacional suscritos por los Estados miembros.

#### 4.2. De la coordinación fiscal a la armonización: el artículo 5 de la Propuesta de Directiva europea

El Borrador de Propuesta de Directiva europea publicado el 2 de diciembre de 2015 por el Consejo en esta sede llevaba por título «*Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*»<sup>38</sup>, si bien la primera precisión contenida en el documento de «*Explanatory notes*»<sup>39</sup> que lo acompañaba señalaba, lógicamente, que dicha rúbrica debería ajustarse en el futuro al contenido de la Directiva, sugiriéndose como denominación posible la de «*Proposal for a Council Directive laying down rules against base erosion and profit shifting (BEPS)*».

Finalmente, el título de la Propuesta de Directiva, publicada el 28 de enero de 2016, señala que en ella «se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del Mercado interior».

Respecto al ámbito de aplicación, la Directiva establece reglas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que, como se ha indicado, afectan directamente al funcionamiento del Mercado interno. Se proyecta, pues, sobre cualquier práctica de este tipo llevada a cabo por las entidades mencionadas en su artículo 1, sin perjuicio de que el Estado miembro de que se trate pueda aplicar normas de mayor alcance para combatir estas indeseables conductas, si así las tuviera previstas en su Derecho interno o a través de un tratado internacional. La Propuesta de Directiva únicamente establece, por tanto, unos estándares mínimos susceptibles de aplicarse en este campo (artículo 3), en ausencia de una regulación más amplia.

38 El Documento 14544/15 puede consultarse en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14544-2015-ADD-1/en/pdf> (consultado el 14 de mayo de 2016).

39 Documento 14544/15 ADD1, accesible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14544-2015-ADD-1/en/pdf> (consultado el 14 de mayo de 2016).

#### 4.2.1. Ámbito objetivo y finalidad del exit tax

Centrándonos ya en el artículo 5, apartado 1 de la Propuesta de Directiva, se aprecia que la configuración de esta cláusula es claramente deudora de la jurisprudencia consolidada del TJUE en esta materia. Según el Alto Tribunal, no resulta desproporcionado que el Estado miembro de origen, con el fin de preservar el ejercicio de su competencia en materia tributaria, liquide el impuesto que se adeuda por las plusvalías latentes generadas en su territorio en el momento en que se extingue su potestad tributaria respecto a la sociedad en cuestión, o en la fecha en la que se transfieren al extranjero elementos patrimoniales inicialmente afectados a un EP situado en su territorio.

En base a ello, los supuestos en los que el Estado miembro de salida puede gravar a la entidad por la diferencia entre el valor de mercado VM de los activos transferidos y su valor fiscal, son los siguientes: a) Cuando el contribuyente transfiere activos de su casa central a un EP situado en otro Estado miembro o en un tercer Estado; b) Cuando el contribuyente transfiere activos desde su EP en un Estado miembro a su casa central o a otro EP sito en otro Estado miembro o en un país tercero; c) Cuando el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro o a un país tercero, salvo en relación con aquellos activos que permanecen conectados con el EP del primer Estado,<sup>40</sup> y d) Cuando un contribuyente transfiere su EP fuera de un Estado miembro.

El gravamen, incluido en el paquete de medidas fiscales antiabuso publicado por la UE en enero de 2016, se concibe claramente como instrumento para prevenir la evasión fiscal (*anti avoidance measure*). Así lo sostiene la Comisión europea, que se refiere a elementos patrimoniales de elevado valor tales como la propiedad intelectual o las patentes, que algunas sociedades de Estados miembros transfieren a países de baja o nula tributación, con el ob-

40 En relación con este supuesto se añade que «todo traslado ulterior de activos a un tercer país desde el establecimiento permanente situado en el primer Estado miembro y con el que los activos estén efectivamente vinculados se considerará una enajenación a su valor de mercado».

jetivo de evitar pagar en la UE por los beneficios que tales activos generarán cuando en un momento posterior se proceda a su enajenación. Se propone, en esta línea, que todos los Estados miembros apliquen el citado *exit tax* sobre los bienes que sean transferidos desde su territorio. Incluso se indica que las Administraciones Tributarias de los Estados miembros deberán controlar dichas posibles transferencias de elementos patrimoniales, a través del examen del balance de las entidades, de manera que no «desaparezca» ningún activo de estas características sin el debido gravamen.

La medida vuelve a presentarse como instrumento encaminado a evitar la erosión de la base imponible -pese a que ningún *exit tax* se incluye en el Proyecto *BEPS* de la OCDE-, por la vía de prevenir estrategias de planificación fiscal agresiva a través de la transferencia de dichos bienes a jurisdicciones de baja o nula tributación. A juicio de la Comisión europea, ello garantizará que los beneficios derivados de elementos patrimoniales de elevado valor no puedan ser transferidos fuera del ámbito europeo sin imposición alguna.<sup>41</sup> O lo que es igual, se pretende que dicha tributación se lleve a cabo donde la actividad económica se ha desarrollado.

Quedan excluidos del ámbito de aplicación del *exit tax* los traslados de activos de carácter temporal, siempre que se prevea su retorno<sup>42</sup> al Estado miembro del responsable del traslado. Así lo dispone el artículo 5, apartado 7 de la Propuesta de Directiva, configurando como supuesto de no sujeción aquellos casos en los que no existe riesgo de deslocalización de los activos para evitar la tributación.

41 Véase: *The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers* ([http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-160\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm)). Brussels, 28 January 2016.

El ejemplo utilizado en este documento expresa gráficamente la finalidad del *exit tax* propuesto: una empresa farmacéutica sita en un Estado miembro desarrolla un promotor y novedoso producto y deduce los gastos correspondientes de los beneficios que obtiene en dicho territorio. En el momento en que el producto empieza a generar beneficios, la empresa transfiere el activo a un país de nula tributación y solicita allí la patente. Como resultado de ello, todo el valor derivado de la propiedad intelectual/industrial del citado producto queda sin gravamen.

42 Esta previsión encuentra su paralelismo -respecto a las personas físicas- en el ordenamiento español. Según el artículo 95 bis.4 LIRPF, si el obligado adquiriera de nuevo la condición de contribuyente dentro de los cinco ejercicios siguientes al último que debe declararse, sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto del aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

#### 4.2.2. Supuestos de aplazamiento o fraccionamiento

Con la finalidad de que todos los Estados miembros adecúen sus gravámenes de salida a la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo, que prohíbe la exacción inmediata por considerarla contraria al principio de proporcionalidad, la Propuesta de Directiva contempla, en el artículo 5.2, los supuestos en los que se podrá conceder el aplazamiento del pago del impuesto, fraccionándolo por un período mínimo de cinco años.

En este extremo, apreciamos una diferencia sustancial entre la redacción del primer borrador de propuesta de Directiva y la Propuesta actual publicada el 28 de enero de 2016. En el primero, el artículo 10, apartado 2, preveía que el Estado miembro pudiera conceder bien el aplazamiento del pago por un período de cinco años a contar desde la fecha de la transferencia, o bien el fraccionamiento del pago a lo largo de los cinco años siguientes a dicha transferencia. Sin embargo, en la versión actual de la Propuesta de Directiva, el artículo 5, apartado 2, tan sólo contempla el pago a plazos del impuesto, a través de su fraccionamiento a lo largo de cinco años, como mínimo. En nuestra opinión, debería preverse tanto la posibilidad de aplazar como de fraccionar el impuesto, siempre que se cumplan las condiciones para ello. En línea de continuidad con *de Lasteyrie*<sup>43</sup> y *N*,<sup>44</sup> el Tribunal rechazó en *National Grid Indus*<sup>45</sup> y *Comisión contra Portugal*,<sup>46</sup> entre otras, la desproporción que supone exigir el cobro inmediato del *exit tax*, sin previsión alguna de aplazamiento. Tal afirmación, que sin duda se convierte en premisa de obligada observancia para la articulación de los sistemas nacionales de imposición de salida, ya sea sobre personas físicas o jurídicas, no decae bajo ninguna circunstancia, sea cual sea el fin aducido, o la mayor o menor complejidad de la migración societaria.

43 STJCE de 11-marzo-2004, Asunto C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*.

44 STJCE de 7-septiembre-2006, Asunto C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*.

45 STJUE de 29 de noviembre de 2011, Asunto C-371/10, *National Grid Indus BV/ Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*.

46 STJUE de 6 de septiembre de 2012, Asunto C-38/10, *Comisión europea contra República Portuguesa*.



Ciertamente, como se señala en las *Explanatory notes*, el Tribunal de Justicia no se refiere en ninguno de sus pronunciamientos al período de cinco años en concreto. Este período surge del acuerdo de compromiso alcanzado entre los Estados miembros partidarios de suprimir la disposición, y aquellos proclives a su mantenimiento.

Los supuestos contemplados son los siguientes: a) Cuando el contribuyente transfiere activos a su EP sito en otro Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE); b) Cuando el contribuyente transfiere activos de su EP radicado en un Estado miembro a otro Estado miembro de la UE o a un Estado miembro del EEE; c) Cuando el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro de la UE o del EEE, o d) Cuando el contribuyente transfiere su EP a otro Estado miembro de la UE o del EEE.

Como se aprecia, se trata de cuatro supuestos susceptibles de sintetizarse en uno: que el traslado de residencia, del EP o de los activos se efectúe en el ámbito de la UE o del EEE.

Siguiendo igualmente la estela de la jurisprudencia del TJUE, la posibilidad de conceder el aplazamiento o el pago a plazos en el caso de traslado a países miembros del EEE, se supedita a la previa conclusión de un acuerdo de intercambio de información y de asistencia en materia recaudatoria, equivalentes a las respectivas Directivas europeas.

El contenido de este apartado debe enlazarse necesariamente con el artículo 5, apartado 4, que recoge los supuestos en los que dicho aplazamiento/pago a plazos se interrumpirá, exigiéndose la deuda tributaria de modo inmediato, a saber: a) Enajenación posterior de los activos que fueron trasladados; b) Transferencia ulterior de los activos a un tercer Estado; c) Traslado ulterior de la residencia del contribuyente o de su EP a un tercer Estado, o d) Quiebra o liquidación del contribuyente.

#### 4.2.3. Intereses de demora y garantías

En el supuesto de fraccionamiento del pago del impuesto, el artículo 5.3 de la Propuesta de Directiva efectúa una remisión al Derecho interno de los

Estados miembros, señalando que los intereses de demora devengados serán los previstos con carácter general en el Estado miembro del contribuyente o de su EP, según el caso, en la medida necesaria para preservar el valor de la deuda tributaria determinada

Asimismo, se alude a la garantía que podrá exigir el Estado de salida al contribuyente, al objeto de posibilitar el pago a plazos cuando exista riesgo de que no se efectúe dicho ingreso. El riesgo de no recuperación exigido ha de ser «demostrable y real», hasta el punto de que la citada garantía no será exigible «cuando la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro».

La regulación propuesta es claramente deudora de la jurisprudencia europea. En efecto, si volvemos la vista atrás, recordaremos que el tema de los intereses de demora y la constitución de garantías<sup>47</sup> suscitó numerosos interrogantes, que ni en *National Grid Indus* ni en los asuntos posteriores (Comisión europea contra República Portuguesa -ya citado-, Comisión europea contra el Reino de los Países Bajos,<sup>48</sup> Comisión europea contra el Reino de España<sup>49</sup> y Comisión europea contra el Reino de Dinamarca<sup>50</sup>), se llegaron a esclarecer totalmente, hasta que el TJUE se pronunció sobre la cuestión en el Caso DMC<sup>51</sup>.

El Alto Tribunal analizó la compatibilidad con los postulados europeos del mecanismo de recaudación arbitrado, que permitía aplazar el pago en cinco anualidades, sin intereses de demora y mediante la constitución de la correspondiente garantía. Se trataba, en definitiva, de examinar si la normativa en cuestión, y la restricción que la misma implicaba, iban más allá de lo necesario para lograr el objetivo de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

47 Véase, ampliamente: RIBES RIBES, A. (2014, b), pp.5-15.

48 STJUE de 31 de enero de 2013, Asunto C-301/11, *Commission européenne contre Royaume des Pays-Bas*.

49 STJUE de 25 de abril de 2013, Asunto C-64/11, *Comisión europea contra el Reino de España*.

50 STJUE de 18 de julio de 2013, Asunto C-261/11, *Comisión europea contra el Reino de Dinamarca*.

51 STJUE de 23 de enero de 2014, Asunto C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH y Finanzamt Hamburg-Mitte*.

El primer aspecto que llama nuestra atención es el tratamiento que el TJUE dispensa al tema de los intereses de demora. Frente a anteriores pronunciamientos,<sup>52</sup> en los que primaba la ambigüedad o el silencio, en la presente sentencia se aclaró que no siempre es necesaria la exigencia de intereses de demora. Así se deduce del razonamiento esgrimido, en base al cual se considera proporcionado un sistema, como el que nos ocupa, en el que el contribuyente puede optar entre pagar inmediatamente el impuesto sobre las plusvalías latentes de los activos que detenta, o bien satisfacer con carácter diferido dicho gravamen -a lo largo de cinco años, en este caso-, sin que ello dé lugar al pago de intereses.

Adicionalmente, el Tribunal europeo puntualizó que únicamente puede exigirse la constitución de garantía para el aplazamiento del pago, cuando se demuestre un riesgo de impago en el caso concreto. Por tanto, no sólo vino a confirmar la doctrina jurisprudencial anterior sino que, avanzando un paso más, arrojó luz sobre este extremo, declarando la imposibilidad de requerir por principio la constitución de garantía por parte de un Estado miembro en este contexto, sin una previa evaluación del riesgo concurrente de que no se recaude el impuesto en el supuesto particular de que se trate. En los mismos términos lo ha recogido el artículo 5 de la Propuesta de Directiva, en un intento de extender la «armonización indirecta» del Tribunal de Justicia al terreno normativo.

#### 4.2.4. Cláusula de actualización de valor

Como no podía ser de otro modo, el apartado quinto del artículo 5 de la Propuesta de Directiva contiene una cláusula de actualización de valor (*step up*) relativa al Estado de destino, según la cual en los casos de transferencia de activos, residencia o EP a otro Estado miembro, el VM de los activos transferidos debe tenerse en cuenta en el Estado de destino, tal y como se ha computado en el Estado de salida.

52 Véase el apartado 73 de *National Grid Indus* y los apartados 31 y 32 de *Comisión europea contra la República portuguesa*, donde el Tribunal se limitaba a afirmar la obligación de los Estados miembros de ofrecer al sujeto pasivo la doble opción de pago, inmediato o aplazado, acompañada en este último supuesto, si es el caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable.

Llama la atención, sin embargo, que no se haya previsto una cláusula similar respecto al Estado de origen. Y ello porque, desde la óptica de los CDI, si el convenio habilita a gravar al Estado de salida, éste lo hará de acuerdo con su Derecho interno. La cláusula ausente en esta Propuesta de Directiva sí se prevé, en el ámbito de las personas físicas, en el ordenamiento español. En efecto, el artículo 24.4 TRLIRNR determina que cuando el contribuyente haya tributado en el IRPF por ganancias patrimoniales a resultas del cambio de residencia, para calcular la ganancia patrimonial correspondiente -a efectos del IRNR- se tomará como valor de adquisición el VM de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el artículo 95 bis LIRPF.<sup>53</sup>

Idéntica filosofía late, no obstante su alambicada redacción, en el artículo 13 del Convenio Modelo de Estados Unidos de 2016, que incorpora un nuevo apartado 7, comprensivo de una cláusula de actualización de valor<sup>54</sup> en los términos que propugnamos.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

ARRIBAS LEÓN, M. (2011): «La renuncia a la imposición patrimonial», Estudios Tributarios Europeos, *Revista de la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios*, Alma Mater Studiorum Universidad de Bolonia (consultado en [www.ste.seast.org](http://www.ste.seast.org)).

53 Nótese, con todo, que aunque se resuelva la posible doble imposición interna, el problema de doble imposición internacional sigue existiendo si el Estado de la residencia actual computa la ganancia de capital desde la fecha de adquisición y no admite la corrección computando la plusvalía latente, pero tal situación, evidentemente, no puede corregirla la ley española. RIBES RIBES, A. (2015), p.136.

54 El artículo 13, apartado 7 del CM EEUU, en su versión de 2016, señala lo siguiente (traducción de la autora):

«En caso de un individuo que, al dejar de ser residente (conforme al párrafo 1 del artículo 4 – Residente-) de uno de los Estados contratantes, es tratado bajo la legislación fiscal del Estado contratante como si hubiera transmitido un bien por su valor de mercado y es gravado en ese Estado contratante por razón de la misma, dicho individuo puede elegir ser tratado a efectos impositivos en el otro Estado contratante como si, inmediatamente antes de dejar de ser residente del primer Estado contratante, hubiera transmitido y readquirido dicho bien por un importe igual a su valor de mercado en tal momento».

BOERS, S. (2009): «El impacto del Derecho Comunitario sobre la normativa holandesa en materia de exit tax», *Studi Tributari Europei*, nº 1.

CARINCI, A. (2009): «El Derecho Comunitario sometido al test de los impuestos de salida, entre límites, perspectivas y contradicciones», *Studi Tributari Europei*, nº 1.

COMISIÓN EUROPEA (2011, a): *Commission Recommendation of 15 December 2011 regarding relief for double taxation of inheritances* (2011/856/EU). Official Journal of the European Union L 336/81, 20.12.2011.

COMISIÓN EUROPEA (2011, b): *Commission staff Working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law*. Accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, Brussels, 15.12.2011 – SEC (2011), 1488 final.

COMISIÓN EUROPEA (2011, c): *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, Brussels, 15.12.2011 – COM (2011) 864 final.

COMISIÓN EUROPEA (2012): European Commission: «Removing cross-border tax obstacles. Organization and practices in Member States' tax administrations», Specific Contract No. 10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No. TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY – November 2014.

DI PIETRO, A. (2009): «Pasado y futuro de los impuestos de salida», *Studi Tributari Europei*, nº 1.

*Eurostat data and the Copenhagen Economics Study on Inheritance Taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, August, 2010.

FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J. (1982): «Textos para la reforma de la imposición sobre sucesiones y donaciones», *Hacienda Pública española*, nº 79.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2011): «Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones», *Estudios Tributarios Europeos*, *Revista de la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios*, Alma Mater Studiorum Universidad de Bolonia (consultado en [www.ste.seast.org](http://www.ste.seast.org)).

*Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014.

KERGALL, Y. (1986): «Transfer of assets into and out of a tax jurisdiction», General report, *Cahiers de Droit Fiscal International* vol.71a.

KOTANIDIS, S. (2004): «French exit tax incompatible with the freedom of establishment», *European Taxation Journal*, vol.44, nº 8.

MAISTO, G. (2010): «Death as a taxable event and its international ramifications», Informe general, 64 Congreso de la International Fiscal Association (IFA), *Cahiers de Droit Fiscal International* vol.95b, Sdu Uitgevers.

MARTÍN BARAHONA, F. (2011): «Situación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EEUU y Canadá)», OL, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 33, pp.4-39.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L. y GARCÍA CARRETERO, B. (2008): *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo Blanch.

MUTÉN, L. (2009): «Exit tax en Suecia», en *Studi Tributari Europei* nº 1.

NAVEZ, E-J. (Coord.) (2011): *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Larcier - De Boeck, Éditions Bruylant, Bruxelles.

PINTO NOGUEIRA, J.F. (2009): «Los impuestos de salida sobre personas jurídicas en Portugal», *Studi Tributari Europei* actualización nº 1/2009, Noticia 5/9/2011.

POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. (2010): «La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, nº 137, pp.200-202.

RIBES RIBES, A. (2012): «La tributación de las sucesiones internacionales: medidas adoptadas por la Comisión Europea», *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, nº 1, pp.39-44.

RIBES RIBES, A. (2013, a): «La ausencia de armonización del Impuesto sobre el Patrimonio en la Unión europea», en Pablo Chico de la Cámara (Dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, pp.273-304.

RIBES RIBES, A. (2013, b): «Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en Pablo Chico de la Cámara (Dir.), *Residencia*

*fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, pp.305-354.

RIBES RIBES, A. (2014, a): *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch.

RIBES RIBES, A. (2014, b): «Intereses de demora y constitución de garantías en materia de exit taxes», *La Ley Unión Europea*, nº 14, pp.5-15.

RIBES RIBES, A. (2015): «Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95.bis LIRPF», *Crónica Tributaria*, nº 154, pp.119-138.

RÖDER, E. (2014): «Co-ordination of corporate exit taxation in the internal market and beyond», *British Tax Review*, vol.5, pp.586-596.

SHELLEKENS, M. (ed.) (2013): *European Tax Handbook 2013*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

TERRA, B.J.M. y Wattel, P. (2008): *European Tax Law*, quinta edición, Kluwer Law International.

VAN BOELJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed.) (2011): *European Tax Handbook 2011*, IBFD, Amsterdam.